

价值增值运动—会计理论研究的逻辑起点

黄 辉 杜兴强 李 文

一、引言

在采纳规范会计研究方法构建会计理论体系时,必须首先确定会计理论研究逻辑起点的思路已经得到会计界的普遍认可。事实上,会计理论研究的逻辑起点问题近年来一直是会计界研究和争论的热点,曾出现过(1)会计本质论、(2)会计对象论、(3)会计职能论、(4)会计基本假设论(5)会计目标论、(6)会计环境论、(7)会计基本假设与会计目标论、(8)会计环境与会计目标论和(9)会计产生动因论^①等观点林立的现象。其中(4)(5)两种提法是西方国家在财务会计概念框架研究过程中提出的,后被移植运用到我国的会计理论研究之中;(1)(2)(3)(9)项观点则是我国会计界的首创,是与构建具有中国特色的会计理论体系的长期研究密不可分的;而(6)(7)(8)三项观点则是中外观点结合的典范。其中以(4)(5)(6)项观点最具代表性。但是,我们认为这三种观点都在不同程度上存在着一定的缺陷,并提出会计理论研究的逻辑起点是价值增值运动。

二、目前会计理论研究逻辑起点的误区

客观地讲,关于会计理论研究逻辑起点的各种观点的林立,一方面反映了我国会计研究的“百花齐放”局面,另一方面也说明了我国会计界关于“会计理论研究的逻辑起点”的结论还不甚成熟,仍需进一步修正以前的认识。综观目前关于会计理论研究逻辑起点的代表性会计文献,我们发现它们都存在着一个共同的“盲点”,即对会计理论的内涵和层次的区分不甚清晰,结果导致对会计理论研究的逻辑起点和财务会计概念框架研究的逻辑起点产生了混淆。从根本上来讲,会计理论体系除了包含会计研究方法之外,还有三项相互之间关系密切的理论层次,即会计基本理论、财务会计概念框架和会计应用理论^②。其中第二层次的会计理论我们

的承担程度。

3. 业绩的定性评价。企业内部关键战略因素(包括企业发展阶段、企业经济增长方式等)与外部关键战略因素(包括竞争者状况、产业政策、经济周期等)间的关系;企业是否在投资方面保持了适当的平衡,包括:高风险与低风险的平衡、长期与短期的平衡、各部门间的平衡;企业各种战略在何种程度上体现了对社会责任,包括对环境资源的保护。

4. 提出纠正措施。提出纠正措施是进行财务状

况战略评价的最后一项工作。它要求企业通过调整、变革等手段,为企业未来具有健康的财务状况进行重新定位。这些措施包括对战略目标的修改、政策的调整、资源的重新配置、资金的筹集、新的激励机制的建立等等。这项工作可以防止企业发生危机而陷于混乱甚至破产,使企业具有更强的适应能力和发展前景。

参考资料(略)

(责任编辑:鲁 吾)

称之为桥梁会计理论或中介会计理论,它介于会计基本理论和会计应用理论之间。照此看来,会计理论的概念范围大于财务会计概念框架。会计理论不仅包括财务会计概念框架,而且还包括各种学术观点和会计发展史等内容。会计基本理论对会计实践的指导作用比较间接,财务会计概念框架及在其指导下制定的会计准则用来直接指导会计实践。目前我们谈及会计理论研究的逻辑起点时,往往只注意到会计理论体系的某个层面,而没有站在全局高度去进行探讨。例如关于会计基本假设或会计目标作为逻辑起点的观点则是针对财务会计概念框架而言的,是借鉴西方国家对财务会计概念框架的研究成果而作出的结论——西方60年代以前以会计基本假设作为构建财务会计概念框架的逻辑起点,其基本范式为“会计基本假设→基本原则→会计准则→具体会计核算程序”;60年代以后,特别是特鲁伯鲁特委员会始开系统研究会计目标的先河和FASB成立后,会计目标成为研究财务会计概念框架的逻辑起点,其基本范式为“会计目标→会计信息质量特征→会计确认、计量→财务报告”。但是,财务会计概念框架不等同于会计理论的全部,财务会计概念框架的逻辑起点也不一定适用于整个会计理论体系的逻辑起点,况且,西方财务会计概念框架的逻辑起点已有结论也值得进一步商榷。

三、价值增值运动——会计理论研究的起点

作为逻辑起点的概念,在一定的理论体系中应该具有初始性;它是在一定的理论领域之中和一定的认识限度内不由其它规定所组合,而且能够组合成其它规定的最简单的规定性,是一定的理论体系中对象的各种复杂的规定性的根据和构成基础^③。按照这个特点逐个衡量关于会计理论研究逻辑起点的各种观点:(1)会计目标从本质上来讲是对会计信息使用者及其需求作出的一种主观见之于客观的认定——会计目标实质是一项会计基本假设^④。(2)会计基本假设来自于客观的会计环境,是对会计环境中现代企业的某些特征的概括,以期将一些不确定因素暂时确定化来作为会计信息系统运行的前提。根据关于逻辑起点的一般标准,由于会计目标概念层次低于会计基本假设,会计基本假设概念层次低于会计环境,所以两者都不应该作为整个会计理论研究的逻辑起点。进一步,我们认为以会计环境作为会计理论研究的逻辑起点的设想并不可行,因为作为会计环境,它是经济、法律、社会、风俗、文化等若干要素的综合。这些要素对会计理论研究的影响是庞杂的,如果将会计环境作为逻辑起点,就丧失了作为逻辑起点所应具备的单一性的特征,尽管会计环境这个概念具有初始性。因此,虽然会计环境的各个组成要素都对会计理论研究产生着一定的、甚至是深远的影响,但是我们研究会计环境时,并不企图、也不可能探讨会计环境各个组成要素的所有方面,我们关注的只是这些要素之中对会计理论形成和发展起作用的部分。此外,会计环境也是十分复杂的、各个要素对会计理论的理论影响也是存在着争议的,用一个复杂的、有争议的概念作为会计理论研究的逻辑起点,势必会影响到整个会计理论体系的构建质量。实际上会计环境只是我们研究会计理论或财务会计概念框架的一种背景,就仿佛市场之于商品交易、整个“平面”之于“点”一样。马克思在《资本论》中没有选择市场这个背景而选取了商品这个最简单的概念作为《资本论》的逻辑起点,我们熟悉的平面几何学并未选取整个平面而是选取最简单的“点”作为逻辑起点,那么是否可以从受到启发,将重点放在从会计环境的纷繁复杂中抽象出具备逻辑起点要求的概念呢?

综合上述我们认为,价值增值运动适合作为会计理论研究的逻辑起点,原因在于:①会计产生的最根本的动因在于“时间节约规律”^⑤——即用尽可能少的劳动时间创造出尽可能多的物质财富;而物质财富的存在必须有载体,即有形的、单个的商品(产品),商品存在着价值和使用价值;商品的价值是在流通中得以实现的,这些因素共同决定了会计从产生之日起就必然关注观念的价值运动。②在最初,人们由于历史的局限性,只能关注物质财富的保值,而后才意

试论财务文化

王棣华

财务管理本质上是一种文化,是一种财务文化,财务管理属于文化之一种。但是文化同财务管理之间不具有直接的同一性,而是相互交叉的两个概念。财务管理过程是“人化”的过程,或者说是一个创造文化的过程,这种文化则称之为财务文化。因为财务管理打上了人的意志印记,无论是财务管理组织、法律、制度、技术、方法还是意识形态,都属于文化范畴,财务管理作为人类特有的自觉的组织活动,无疑是一种人类文化。财务文化的概念是一种科学的抽象,并不是杜撰的一个新名词。

一、文化与财务管理的关系

首先,财务管理作为文化,对其它文化有渗透性和能动性。可以说没有财务管理,就没有当代如此丰富多彩的文化,文化离不开财务管理。渗透性,是指凡是人类集体创造的文化成果,都渗透着财务管理。能动性,是指财务管理对人们所有经济活动和非经济性活动(这种活动本身也是一种文化),将发挥能动的预测、决策、计划、控制、分析和考核等功能。无论是历史上举世闻名的大工程,还是当代一

切企业的生产与开发,如果没有财务管理作支持,人们的一切活动都将大受影响。甚至可以说,现代企业要想正常地运转,根本离不开财务管理。

其次,文化对财务管理也起作用,财务管理离不开文化,文化对财务管理的作用具体表现在以下几个方面:

1. 器物文化是财务管理不可或缺的物质条件。器物文化是人类精神的物化,包括各类物质产品。很明显,财务管理也必须借助一定的物质手段。特别是现代化的财务管理,各种先进复杂的管理工具不可缺少,如计算机、现代通讯设备、现代交通工具等。

2. 制度文化决定着财务管理的根本性质。制度文化是指人在社会实践中形成的各种制度的总称。财务管理也表现为一种制度,即财务管理制度,在此意义上财务管理也属制度文化的一种。但是制度文化要比财务管理制度更宽广,一个社会或一个企业的财务管理制度,是受当时的制度文化决定的。财务管理体制的确立,必然受其所处的制度文化环境的多种制约。

3. 意识形态文化对财务管理具有组织控摄作用。财务管理的表面形式是对资金的管理,其实质是人对人如何运用资金的管理。而人与人之间的价值观念又存着差别甚至对立。怎样才能将具有不同价值观念的人组织在一起而进行协调有序的财务管理呢?其中一个重要的手段就是运用一种意识形态去同化别的意识形态。这里的控摄,是指各类意识形态对财务管理的根本目的的定向控制,是团体内部所形成的共同理财观念对组织行为的定向控制,其目的是使社会各类组织的财务行为不得损害社会总体利益。意识形态对财务管理非常必要,它是对组织成员进行思想控制必不可少的“理财软件”。

识到在保值基础上进行增值,由于目前我们处于市场经济条件下,因此我们在此提到价值增值运动(替代价值运动的提法),也是符合现有会计环境的特点的。③价值增值运动来自于客观的会计环境,是对客观会计环境中与会计直接有关的因素的高度抽象和概括。④价值增值运动具备初始性、单一性,可以制约着若干会计基本概念的规定。

注释:

- ①②⑤ 吴水澎:《财务会计基本理论研究》,辽宁人民出版社,1996年,第70页、23页、71页。
- ③ 陈宪:《经济学方法通览》,中国经济出版社,1995年,第140页。
- ④ 葛家澍:“财务会计概念框架与基本会计准则”,《会计研究》,1997. 10。

(作者单位:厦门大学会计系 361005)

(责任编辑:鲁 吾)